

**A.I. Nº.** - 217359.0013/18-4  
**AUTUADO** - SUZANO PAPEL E CELULOSE S/A  
**AUTUANTE** - ITAMAR GONDIM SOUZA  
**ORIGEM** - IFEP SUL  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 04/09/2019

### **3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO JJF Nº 0175-03/19**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. SEM REPERCUTIR EM FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. MATERIAL DE CONSUMO. Multa de 60% do valor do crédito fiscal, conforme disposto no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96. É vedada a utilização de crédito fiscal de ICMS relativo a materiais de uso e consumo do próprio estabelecimento. Evidenciado que os produtos arrolados na autuação são partes e peças destinadas à manutenção de máquinas e equipamentos, e bens destinados à construção de imóveis por acessão física, portanto, esses produtos se classificam como materiais de uso e consumo. O crédito fiscal de ICMS decorrente de aquisições de materiais de uso e consumo, somente poderá ser utilizado a partir de 1º de janeiro de 2020. Não acolhida a preliminar de nulidade. Indeferido o pedido de diligência. Infrações 1 e 2 subsistentes. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 27/12/2018, exige multa valor de R\$2.281.041,61, devido as seguintes irregularidades:

Infração 01 – 01.02.89 – utilização indevida de crédito fiscal, que não repercutiu em falta de recolhimento do ICMS, devendo a empresa estornar os referidos créditos. Consta que se trata de materiais de uso e consumo, notadamente peças e partes destinadas à manutenção de equipamentos, onde a Autuada creditou-se do ICMS indevidamente, lançando no CIAP, bloco G (controle de crédito do ativo permanente) CFOP 2551. Os referidos materiais não entram em contato direto com o produto em elaboração (celulose) e não sofrem alterações em função da ação direta exercida sobre o produto fabricado, bem como, não compõem ou integram a estrutura física do produto acabado. Tais ocorrências se deram de janeiro a dezembro de 2015, no valor de R\$2.230.907,64;

Infração 02 - 01.02.89 - utilização indevida de crédito fiscal, que não repercutiu em falta de recolhimento do ICMS, devendo a empresa estornar os referidos créditos. Consta que se trata de materiais de uso e consumo, notadamente peças e partes destinadas à manutenção de equipamentos, onde a Autuada creditou-se do ICMS indevidamente. Os referidos materiais não entram em contato direto com o produto em elaboração (celulose) e não sofrem alterações em função da ação direta exercida sobre o produto fabricado, bem como, não compõem ou integram a estrutura física do produto acabado. Tais ocorrências se deram de janeiro a dezembro de 2015, no valor de R\$50.133,97.

O sujeito passivo apresenta impugnação fls.99/107. Registra a tempestividade da defesa. Repete a infração que lhe foi imputada com o respectivo enquadramento legal. Afirma que vem apresentar impugnação em face do Auto de Infração em epígrafe, o que faz, pelos motivos de fato e de direito a seguir aduzidos.

Afirma que em que pesem os argumentos suscitados pela Fiscalização para cobrança do referido crédito tributário, deve o lançamento fiscal ser revisto, haja vista ser totalmente improcedente.

Cita o art. 142 do Código Tributário Nacional, para dizer da competência da autoridade administrativa em constituir o crédito tributário por meio de lançamento. Para que se tenha um lançamento válido, é imperioso restar comprovada a ocorrência do fato gerador do tributo exigido, sob pena de ser tal lançamento, nulo.

Entende ser o que ocorre no caso em tela, pois a Fiscalização apenas apontou as mercadorias que estão envolvidas na glosa do crédito e informou que o creditamento foi indevido por se tratarem de bens de uso e consumo, mas deixou de justificar o motivo de tê-las classificado desta maneira, não sendo possível comprovar a ocorrência da infração.

Desta forma, afirma que se vê na obrigação de dizer o óbvio: quem tem o dever de fiscalizar e lançar corretamente qualquer acusação fiscal é a Administração Fazendária. Ainda, faz-se imperioso que os lançamentos estejam sempre lastreados nos fatos corretos e não em imperícias cometidas pelas Autoridades Fiscais. Admitir-se o contrário seria permitir que a Fiscalização simplesmente autuassem todas as operações dos contribuintes, dando a estes o trabalho de se defender e indicar quais operações realmente não estão em conformidade com a legislação.

Verifica que a Fiscalização fundamentou a acusação em dispositivos genéricos que não permitem concluir a motivação da cobrança, ou seja, a fundamentação legal apresentada está incorreta. Esclarece que a fundamentação legal insuficiente e incorreta torna impossível determinar a natureza da infração e os motivos para a lavratura do Auto de Infração. Entende que o presente lançamento fiscal deve ser considerado nulo, nos termos do artigo 18, inciso IV, alínea "a" e § 1º do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia (Decreto nº 7.629/1999). Assim, constatada a precariedade do trabalho fiscal, aduz que a presente autuação deve ser considerada nula, tendo em vista que está baseada em fundamentos legais e fáticos, alheios à realidade.

Comenta que as acusações fiscais atribuem à Impugnante a suposta utilização indevida de crédito de ICMS referente à aquisição de produtos, classificados pela Fiscalização, como destinados ao uso e consumo.

Esclarece que o Auto de Infração se refere a mercadorias que foram adquiridas no período de expansão da sua capacidade produtiva do complexo industrial no Município de Mucuri, ou seja, quando estava sendo introduzida uma nova linha de produção, denominada Linha 2, a qual foi feita com base, inclusive por meio dos benefícios do DESENVOLVE Bahia (Doc. 04).

Frisa que os produtos envolvidos na exaço foram empregados na montagem e instalação de novas máquinas e equipamentos e/ou na otimização e redimensionamento de outros já existentes.

Fato é que na fase pré-operacional, o estabelecimento autuado não estava em funcionamento e, por isso, não demandava materiais de uso e consumo, sendo evidente que o aparato adquirido se destinou à implantação da nova linha de produção, não havendo dúvidas sobre a sua classificação contábil, como bens do ativo fixo do estabelecimento.

Destaca a definição contábil de ativo imobilizado definido pelo Pronunciamento Técnico CPC 27 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, que reproduz.

Afirma que para um bem ser enquadrado como imobilizado ele precisa atender aos seguintes requisitos: (i) ser tangível; (ii) ser destinado para uso de produção ou fornecimento de mercadorias e serviços, para aluguel a outros ou fins administrativos; e (iii) ser utilizado por mais de um período.

No mais, conforme já explicado, os materiais adquiridos destinaram-se à manutenção e expansão das atividades empresariais da Impugnante, não havendo dúvidas sobre a sua caracterização como bens destinados ao ativo imobilizado. Desta forma, conclui que todas as mercadorias envolvidas na presente cobrança foram adquiridas para a fase pré-operacional da Linha 2 da

Fábrica de Mucuri, não podendo ser classificadas como bens de uso e consumo do estabelecimento.

Registra que se considerando a real destinação dos materiais adquiridos, qual seja: bens destinados ao ativo imobilizado verifica-se a hipótese de constituição de crédito fiscal prevista no artigo 309, inciso VII, do Regulamento do ICMS da Bahia (Decreto nº 13.780/2012). Assim, conforme se depreende do dispositivo supracitado, o ICMS proveniente da aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado é passível de creditamento nas operações subsequentes. Logo, diz que não há o que se falar em infração à legislação estadual, já que o creditamento foi realizado nos termos da lei.

Tendo em vista a complexidade do tema, entende que se faz imperiosa a realização de diligência fiscal *in loco* para que se comprove, através de exame de toda documentação disponível, bem como da própria planta industrial da Autuada, a destinação das partes e peças glosadas.

No mais, assevera que em caso semelhante de empresa do mesmo ramo, este Conselho já decidiu favoravelmente ao contribuinte com base em parecer da ASTEC que, *in loco*, pode verificar que os bens glosados tinham sido adquiridos para a construção ou montagem de equipamento, máquina ou outro bem do ativo permanente, conforme trecho destacado do voto orientador do julgado – Acórdão JJF nº 0362-02/04, que transcreve.

Neste passo, afirma que a realização de uma diligência *in loco* e por Auditor estranho ao feito, é imprescindível para provar que os produtos glosados no lançamento de ofício, em sua totalidade, foram utilizados em fase pré-operacional ou empregados na produção e industrialização de ativos da sua nova linha de produção (Linha 2), classificando-se, pois, como ativos imobilizados conforme estabelece a legislação aplicável, permitindo, assim, o crédito fiscal pela sua aquisição. Diante do exposto, requer seja acolhida a Defesa Administrativa para que seja cancelado o Auto de Infração, como medida de rigor, ou caso assim não entendam, que seja determinada a realização de diligência fiscal.

O Autuante presta informação fiscal fls.140/196. Após repetir as infrações imputadas à autuada e sintetizar os termos da defesa, explica que sobre a alegação de que não restou comprovado a ocorrência do fato gerador, ensejando assim, a nulidade do auto de infração, o fato gerador está materializado nos demonstrativos acostados, fls.08/91 e em meio digital mídia CD fl.92.

Destaca que a presente autuação se refere à aplicação de multa em razão da utilização indevida de créditos fiscais, devendo a autuada estornar tais créditos. Cita o Código Tributário Nacional (CTN) no § 1º do artigo 113, que a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária; no caso em tela, a penalidade pecuniária aplicada é uma sanção diante do comportamento lesivo do contribuinte, quando se creditou de bens destinados ao uso e consumo do estabelecimento.

Aduz que a obrigação tributária principal tem como fato gerador, uma situação cuja ocorrência dá nascimento à obrigação tributária de pagar o tributo, quando essa situação advém de uma penalidade cominada pela Lei (multa/ penalidade pecuniária), temos aí, o fato gerador da obrigação tributária principal de pagar a penalidade, portanto, constata-se no presente auto de infração, um procedimento administrativo que verificou a ocorrência do fato gerador: utilização indevida de crédito fiscal, cuja consequência é a sanção através de aplicação de multa prevista no “artigo 31” da Lei 7.014/96, que reproduz.

Afirma que a Autuada deixou de atender as condições estabelecidas na legislação do ICMS, mais precisamente a alínea “b”, inciso I, do artigo 309 do RICMS/12. Assevera que efetivamente, os bens cujos créditos foram utilizados pela Autuada não se configuram como: matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem, como se pode comprovar no glossário apensado ao PAF, fls.26/91 e também, no termo de visita à unidade fabril, digitalizado em mídia tipo CD fl.92, onde pediu que fossem especificados pela engenharia de produção, qual a função de cada bem no processo produtivo e seu local de utilização, em verdade, trata-se de bens

destinados à construção de imóveis por acessão física e também peças e partes de equipamentos a exemplo de: tubos, vergalhões, arruelas, buchas, cantoneiras, porcas, abraçadeiras, anéis, arruelas, blocos de concreto, cabos elétricos, eletrocalhas, eletrodutos, gaixetas, joelhos, juntas, etc. Foram movimentados quase 11.000 itens, não podendo elencar todos aqui, mas estão disponíveis no demonstrativo: *Crédito Indevido Lançado no CIAP – Glosa pela Natureza do Item – Movimentação dos Itens*. Em formato *xlsx (excel)* fl.92, mídia CD, ainda assim, para exemplificar, reproduz planilha com alguns itens.

Sustenta que está devidamente identificado o fato gerador da multa aplicada, foi determinada a base tributável, e calculado o montante da mesma, conforme dispõe o artigo 142 do CTN, portanto, não prospera a argumentação de que: “a Fiscalização fundamentou a acusação em dispositivos genéricos que não permitem concluir a motivação da cobrança”. Como demonstrado, o enquadramento está correto, a motivação identificada e demonstrada nos anexos acostados à mídia eletrônica CD folha 92.

Assevera que o motivo da glosa está apontado inclusive, pela própria autuada no termo de visita à fábrica, onde ela define qual a função dos itens no processo produtivo e onde são empregados (mídia CD folha 92), além disso, conforme o glossário elaborado pela fiscalização ilustrando todos os itens, fls.26/92 e mídia CD fl.92, reproduz um exemplo da classificação dos itens no glossário: acoplamentos de engrenagem, anéis, arruelas, caixa elétrica, chapas de aço, contato tripolar, descrevendo o que seja esta última mercadoria.

Diz que não tem como demonstrar na informação fiscal todos os itens que estão nos demonstrativos que cita, porém, a título de exemplo, é possível constatar que não procede a arguição da impugnante de que a Fiscalização “deixou de justificar o motivo da autuação e que agiu com imperícia”.

Aduz que a fundamentação legal é suficiente e correta, estando amparada no “artigo 31” da Lei 7.014/96, c/c os artigos 309 e 310 do RICMS/12 e a multa aplicada com fundamento no artigo 42, Inciso VII alínea “a” da Lei 7.014/96.

Explica que os itens elencados no auto de infração não se caracterizam como: matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem, para emprego em processo de industrialização, portanto não cabe a utilização do crédito. Muitos deles se caracterizam como bens destinados à construção de imóveis por acessão física, e transcreve o inciso VII do artigo 310 sobre a matéria.

Argumenta que o direito ao crédito, para efeitos de compensação com o débito do imposto, tem que atender às condições estabelecidas na legislação, o que não ocorreu, conforme os enquadramentos dispostos e as comprovações através dos demonstrativos apensados ao auto de infração. Dessa forma, uma vez descumpridos os preceitos legais, restou a aplicação da penalidade prevista no artigo 42 da Lei 7.014/96.

Entende que evidenciado está, que efetivamente se trata de utilização de créditos de operações com bens destinados ao uso e consumo da Autuada, e a fundamentação legal da autuação está suficiente e correta. É possível identificar o fato gerador, bem como, o montante da multa devida e a natureza da infração. O motivo para a lavratura do auto de infração está devidamente evidenciado, portanto, o lançamento fiscal não deve ser considerado nulo, uma vez que contém os elementos suficientes para se determinar com segurança, a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário.

A Impugnante trata da destinação dos materiais objetos da infração, sob a alegação de que os bens foram destinados à expansão da capacidade produtiva do seu complexo industrial localizado no Município de Mucuri, a denominada linha 2. Aduz que para esclarecimento efetivo dessa questão, faz-se necessário analisar, na linha do tempo, os bens que foram destinados a ampliação da linha 2, cuja entrada em operação ocorreu em agosto de 2007 e a conclusão da curva

de aprendizado que se deu em 2008, conforme pode ser constatado no documento apresentado pela própria Suzano em seu site, que reproduz. Traça o histórico da Suzano no Estado da Bahia.

Ano de: 2001 – Companhia Suzano adquire controle da Bahia Sul por meio da aquisição de parcela da CVRD no capital da Bahia Sul. Adicionalmente, a Companhia Suzano cindiu os ativos petroquímicos, com a criação da Suzano Petroquímica S.A.;

Ano de: 2002 – Oferta de permuta de ações da Companhia Suzano pela Bahia Sul eleva a participação da Companhia Suzano para 93,9% no capital social total na Bahia Sul;

Ano de: 2003 – Reestruturação organizacional do grupo Suzano, com a reformulação da Suzano Holding. Início da profissionalização plena da Companhia Suzano, com sua Adesão ao Nível 1 de Práticas Diferenciadas de Governança Corporativa e oferta primária e secundária de ações da Companhia Suzano;

Ano de: 2004 – Bahia Sul incorpora a Companhia Suzano e passa a ser denominada Suzano Bahia Sul Papel e Celulose S.A. Adesão da Companhia ao Nível 1 de Práticas Diferenciadas de Governança Corporativa;

Ano de: 2005 – Companhia adquire o controle compartilhado da Ripasa com VCP. Aprovação e início da construção do Projeto Mucuri;

Ano de: 2006 – Reestruturação societária da Ripasa e implementação do novo modelo organizacional. Alteração da denominação social da Companhia para Suzano Papel e Celulose S.A.

Ano de: 2007 - Compra de Embu. Aquisição da participação de 50% da VCP na unidade fabril de Embu da Ripasa pelo valor de US\$ 20 milhões, equivalentes a R\$ 41,1 milhões, pagos em 30 de março de 2007. A Unidade Embu tem a capacidade de produção de 50 mil toneladas de papel cartão. Início de produção da 2ª Linha de Celulose de Mucuri.

Ano de: 2008 – Conclusão da curva de aprendizado da Linha 2 de Mucuri. Consolidação da atuação da Companhia no mercado chinês, por meio de escritório comercial em Xangai. Anúncio do novo ciclo de crescimento com aumento da capacidade produtiva de celulose em 4,3 milhões de toneladas por ano. Início da operação do Consórcio Paulista de Celulose e Papel – Conpapel.

Informa que o documento da Suzano Papel e Celulose, disponível no link descrito, ainda traça um histórico de implantação da linha 2 (dois) em Mucuri, e assim detalha: “A linha 1 da unidade de Mucuri teve sua operação iniciada em 1992, sendo sua capacidade atual 520 mil toneladas de celulose de mercado e 200 mil toneladas de celulose integrada para a produção de 250 mil toneladas de papel. A Companhia iniciou em novembro de 2005 a implantação de um projeto de crescimento de sua planta localizada na Unidade Mucuri, no Estado da Bahia, para construir uma segunda linha de celulose para produção de 1,0 milhão de toneladas por ano. Os investimentos realizados no projeto foram de US\$ 1,3 bilhão. A conclusão do projeto Mucuri, em agosto de 2007, levou a Suzano a uma produção recorde de celulose em 2008. Em junho de 2008 foi concluída a curva de aprendizado da Linha 2. Com isso, atingiu-se cerca de 86 mil toneladas de produção mensal de celulose e em 2008, o volume total desta linha foi de 870 mil toneladas. A Linha 2 de Mucuri elevou a capacidade de produção de celulose de mercado da Companhia ao novo patamar de 1,7 milhão de toneladas/ano a partir de 2009.

Constata que a entrada em operação da linha 2, ocorreu em agosto de 2007 e teve sua curva de aprendizado concluída em 2008, atingindo uma produção mensal de 86 mil toneladas de celulose. Sustenta que está comprovado que os bens indicados nessa autuação, cujo período fiscalizado foi de setembro a dezembro de 2013 não foram os mesmos utilizados na implantação da Linha 2 de Mucuri, como afirma a Impugnante em sua defesa.

Aduz está evidenciado que os bens arrolados na presente autuação tiveram a glosa da parcela do ICMS lançada no CIAP, a partir de setembro até dezembro de 2013 (período fiscalizado), consequentemente, como a implantação da linha 2, teve início em 2005 e sua conclusão em 2007, não há como se tratar dos mesmos bens, pois a parcela corresponde a fração de 1/48, sendo que

de agosto de 2007 a setembro de 2013 são 73 meses, tempo suficiente para creditamento das 48 parcelas lançadas no CIAP referente aos bens utilizados na implantação da linha 2. Ademais, constata na lista de notas fiscais acostadas ao processo, folhas 10/11 (lista completa mídia CD folha 92), a existências de notas dos bens adquiridos em 2012 e 2013, conforme exemplifica.

Observa que está devidamente comprovado, que os materiais objetos da presente autuação não foram os mesmos utilizados na implantação da linha 2 de Mucuri, a cronologia por si, já deixa evidente que após 73 meses de inaugurada a linha 2, não há como restar itens lançados no CIAP, segundo as notas fiscais acostadas ao processo.

Superada essa evidência, diz adentrar no mérito efetivo da autuação, e para isso, necessário se faz, que trace o histórico de como se deu a fiscalização, iniciando pela visita técnica realizada a Fábrica da Suzano Papel e Celulose, em Mucuri-Ba, acompanhada pelo técnico responsável, Senhor Gilberto Araújo, onde fica conhecendo em detalhes todo o processo produtivo, iniciando pelo plantio do eucalipto, até a confecção dos produtos finais: Celulose e papel.

Aduz que demonstrará as fases do processo produtivo da celulose e papel na fábrica da Suzano em Mucuri, inclusive ilustrando com fotos que fez quando da visita técnica, começando pela chegada da matéria prima (madeira de eucalipto), até os produtos finais: Celulose e Papel.

Conceitua o que vem a ser matéria prima, materiais intermediários, peças de reposição de máquinas e equipamentos e bens destinados a construção de imóveis por acessão física. Aduz que os bens adquiridos pela Autuada, objetos do presente auto de infração, foram empregados no processo produtivo na condição de bens destinados a consumo final. Essa condição está evidenciada, conforme classificação efetuada pela própria empresa, através do Termo de Visita Técnica (CD fl.92). Verifica que aqueles que se caracterizam como matéria prima e materiais secundários, a exemplo de: ácido cítrico, ácido clorídrico, aditivo antraquinona, antiespumante, antiencrustante, arame galvanizado (embalagem), auxiliar de cozimento, biocida, contra facas, correntes de arrasto, elementos filtrantes, feltros e outros itens que não foram objeto da autuação, remaneceram, em sua maior parte, aqueles que efetivamente, não são peças de reposição dos equipamentos utilizados na linha de produção e sim, bens destinados a construção de imóveis por acessão física, como por exemplo: cabos elétricos, bloco de concreto, tubos de pvc, curva, joelho, eletrodutos, eletrocalhas, vergalhões, união meia luva, tomadas, plug de energia, arruelas, parafusos, buchas, reparo de turbina, gaxeta, mancal, anéis de vedação, bobinas, estator, contrapino, flange, cabo de cobre, válvulas, porcas, juntas de vedação, medidor de nível, chapas, grampos etc., que se configuram efetivamente, como objetos dessa autuação, pois não foram empregados no processo produtivo da Suzano na condição de Matéria Prima, Materiais Intermediários ou de Embalagem ou ainda bens destinados ao ativo fixo, como quer fazer crer a Impugnante em sua defesa.

Explica que o mérito da autuação em questão, envolve a conceituação do que seja: Matéria Prima, Produto Intermediário, Peças de Reposição para equipamentos industriais e bens destinados a construção de imóveis por acessão física. Registra essa conceituação.

Assevera que diante da análise desses conceitos, pode traduzir a intenção do legislador quanto aos elementos que se caracterizam como insumos (geram direito a crédito) e aqueles que são bens de uso e consumo (devem ser contabilizados como despesa).

Aduz que a pergunta a ser respondida, é se os produtos elencados na planilha e que compõem o demonstrativo “*Crédito Indevido Lançado no CIAP – Glosa pela Natureza do Item – Movimentação dos Itens*”, constantes do CD fl.92, anexos ao A.I folhas 08/09, são: matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem, para emprego em processo de industrialização, ou simplesmente, Peças de Reposição dos equipamentos instalados e bens destinados a construção de imóveis por acessão física na Suzano Papel e Celulose S/A?

Responde que esses bens não se enquadram nos elementos geradores de crédito descritos na alínea “b”, inciso I do artigo 309 do RICMS-BA, pois não são bens destinados ao ativo imobilizado

como quer fazer crer a Impugnante, em verdade são peças de máquinas e equipamentos industriais e bens destinados a construção de imóveis por acessão física.

Ocorre que a utilização de créditos relativos ao processo industrial está relacionada com matérias-primas e produtos intermediários, condicionado a que os mesmos sejam consumidos no processo industrial, na condição de elementos indispensáveis à sua produção e cuja saída do produto final seja tributada, assim define o artigo 20 da Lei Complementar 87/96, porém em sua peça de defesa, quer dar uma interpretação de que os bens arrolados na autuação foram todos eles incorporados ao seu ativo imobilizado, quando na verdade, trata-se de bens de uso e consumo (partes e peças de reposição de máquinas e equipamentos) e bens destinados a construção de imóveis por acessão física.

Ressalta que essa não é a primeira vez que a autuada sofre com esse tipo de penalidade, pois o cometimento dessa infração é uma prática que já vem de outras fiscalizações realizadas, prova disso foi a lavratura do Auto de Infração 269274.0901/09-6, julgado pela 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, Acórdão CJF nº 0106-11/13, onde o objeto da autuação é o mesmo, e cujo voto vencedor, transcreve.

Verifica que os materiais objetos do Auto 269274.0901/09-6 são os mesmos da presente autuação, a exemplo de: Calha, disjuntores, interruptores, luvas elétricas, caixas de ligação, eletrodutos, cabos elétricos, porcas, blocos de concreto, lâmpadas, tomadas, luminárias, tintas, etc. Explica que uma planta industrial como a da Suzano, exige manutenção constante, tanto de máquinas e equipamentos, quanto de suas instalações físicas (galpões, pisos, paredes, telhados, instalações elétricas e hidráulicas, sistemas de exaustão, resfriamento, máquinas e equipamentos), daí ocorre uma demanda constante de aquisição desses bens para reposição, troca e também reformas, prova disso é o imenso almoxarifado, com mais de 10.000 (dez mil) itens. Comprova através de foto da visita técnica que fez à fábrica.

Nota que a Autuada possui dentro das suas instalações industriais uma oficina de rotativos, onde são feitas as manutenções, reparos e reforma de máquinas e equipamentos de toda a planta industrial, existe uma imensa gama de peças, partes e componentes desses equipamentos, que varia de um simples parafuso até uma peça mais complexa.

Diz que o entendimento da Autuada é de que todos esses bens devem ser lançados no CIAP e ter o crédito do ICMS aproveitado pelas regras dos bens destinados ao ativo imobilizado (§ 2º do artigo 309, do RICMS-BA), ignorando a conceituação de: materiais de uso e consumo, bens de acessão física, peças e partes de equipamentos para reposição, para ela tudo deve ser ativado.

Aduz que a decisão proferida no acórdão CJF 0228-11/11 aplica-se plenamente ao caso em tela, até porque se trata de construção/ampliação também de uma fábrica de papel e celulose, atividade similar à da recorrente. Registra também, que o entendimento de que não é admissível a utilização de crédito fiscal relativo à aquisição de bens empregados na construção de fábricas, já está consagrado em outras decisões do CONSEF, a exemplo dos acórdãos CJF 0085-11/11 e CJF 00355-12/11, portanto, provado está, que é indevido o aproveitamento dos créditos objetos dessa autuação.

Sobre a alegação da impugnante de que não houve infração cometida, porque os bens foram destinados ao ativo imobilizado, diz que os referidos bens não se caracterizam como ativos, em verdade são materiais de uso e consumo (peças e partes de reposição de máquinas e equipamentos), e em outros casos, bens integrados por acessão física, como se pode constatar no demonstrativo: Crédito indevido lançado no CIAP - Glosa pela natureza do item - Movimentação dos itens, folhas 08/ 09 e de forma completa na mídia CD fl 92. Transcreve parte desse demonstrativo, com a descrição dos bens, para que se constate que não se trata de bens do ativo.

Comenta que esse demonstrativo tem 253 páginas, que pode ser verificado em mídia eletrônica CD, e se constatar que não se trata de bens destinados ao Ativo Imobilizado, pois suas características e funções são de materiais de uso e consumo, portanto, ocorreu infração.

Comenta que a Impugnante menciona, que há uma “imperiosa” necessidade de realização de diligência fiscal, tendo em vista a “complexidade do tema”. Frisa que não vislumbra nenhuma complexidade nessa matéria: A legislação é clara quanto a definição dos bens que dão direito a utilização do crédito fiscal nas operações industriais: art. 309, I, “b” do RICMS/12. Reitera que os bens que foram objeto da presente autuação, e descritos nos demonstrativos gravados em CD, não se caracterizam como: *matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem, para emprego em processo de industrialização*, portanto, não constituem crédito fiscal, assim como, também, os bens constantes dos mesmos demonstrativos que são utilizados na construção civil e incorporados por acesso física, como determina o artigo 310, inciso VII, do RICMS-BA. Sustenta que não há complexidade na compreensão desses dispositivos legais, e como se não bastasse, a defendente já foi autuada em razão dessa mesma matéria, inclusive com julgamento conclusivo em instância administrativa, conforme Acórdão CJF nº 0106-11/13.

Quanto a metodologia da Auditoria aplicada para identificar e caracterizar os bens, é relevante destacar que efetuou visita “*in loco*” a fábrica da Suzano em Mucuri e verificou todo o processo produtivo, desde a chegada da madeira até a produção da celulose e do papel, tendo aplicado um relatório denominado: Termo de visita para esclarecimento técnico de materiais, onde a engenharia de produção, que o acompanhou na visita técnica, detalhou a função de cada item apontado e o seu local de utilização.

Informa que esse termo também consta do CD, às fl. 92, que para exemplificação transcreve uma parte. Diz que com base nessas informações, nas pesquisas que fez em sites dos fornecedores dos produtos, cuja ilustração encontra-se no Glossário que elaborou fls.26/92, e de tudo que coletou e esclareceu na visita técnica, foi que conseguiu classificar os bens objetos dessa autuação, portanto, todas as provas, dados e informações constam do presente auto, os demonstrativos traduzem a realidade dos fatos. Tanto é verdade que em sua defesa, a Impugnante não contestou a veracidade das informações apresentadas nos demonstrativos.

Considera infrutífero postergar a apreciação do processo para julgamento, em razão da realização de uma desnecessária diligência. Entende que os elementos probatórios constantes dos autos são robustos e suficientes para elucidar a compreensão dos fatos. Aduz que as perícias técnicas se justificam quando o mérito da autuação requer esclarecimentos técnicos específicos para elucidar o entendimento das provas, como por exemplo: a Auditoria em Indústria Química, que exige conhecimento técnico específico do processo produtivo, inclusive os índices de perdas das matérias primas e materiais secundários utilizados.

Afirma que as evidências identificadas na fiscalização presente estão fundamentadas em provas documentais acostadas ao processo, o mérito da autuação é de fácil entendimento e previsto de forma cristalina na legislação do ICMS, a Impugnante em momento algum, questionou a veracidade ou validade das provas, por tudo isso, desnecessário será a realização de perícia técnica.

Diante do exposto, diz que mantém a autuação fiscal na sua inteireza, solicitando que o Auto de Infração seja julgado procedente.

## VOTO

O Auto de Infração em exame, diz respeito ao cometimento de duas infrações à legislação do ICMS, sendo ambas decorrentes da utilização indevida de crédito fiscal, que não repercutiu em falta de recolhimento do ICMS, devendo a empresa estornar os referidos créditos. Por se tratar de infrações da mesma natureza serão apreciadas conjuntamente.

Inicialmente, não acolho a preliminar de nulidade arguida pelo impugnante, que aponta precariedade do trabalho fiscal e violação do seu direito à ampla defesa e ao contraditório. O defendente alegou ainda, que a Fiscalização fundamentou a acusação em dispositivos genéricos que não permitem concluir a motivação da cobrança, ou seja, estaria incorreta. Aduziu que a



autuação deveria ser considerada nula, tendo em vista que está baseada em fundamentos legais e fáticos, alheios à realidade.

Compulsando os elementos que compõem o presente PAF, verifico que não é isso que se depreende de sua impugnação. O próprio defendente afirmou em sua peça defensiva, que *as acusações fiscais atribuem à Impugnante a suposta utilização indevida de crédito de ICMS referente à aquisição de produtos, classificados pela Fiscalização, como destinados ao uso e consumo*, portanto demonstrando claramente, que entendeu do que está sendo acusado.

Não vislumbro nas descrições das condutas infracionais imputadas ao autuado, dificuldades para compreensão sobre a acusação fiscal. Ademais, os elementos elaborados pela Fiscalização referente à ilicitude de que cuida o presente Auto de Infração, afastam qualquer dúvida sobre as condutas infracionais imputadas ao sujeito passivo. O direito à ampla defesa e ao contraditório foi preservado, inclusive exercido plenamente pelo autuado, conforme se verifica na Defesa apresentada.

Destarte, constato não ter ocorrido qualquer das hipóteses previstas no artigo 18 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, capaz de inquinar de nulidade o lançamento de ofício em questão.

O defendente alegou que tendo em vista a complexidade do tema, se faz imperiosa a realização de diligência fiscal *in loco* para que se comprove, através de exame de toda documentação disponível, bem como da sua planta industrial, a destinação das partes e peças glosadas.

Em relação ao pedido de diligência formulado, o indefiro, porquanto ao descrever a metodologia utilizada para empreender os trabalhos no curso da ação fiscal, o Autuante demonstrou ter iniciado os trabalhos com uma visita técnica realizada a Fábrica da Suzano Papel e Celulose, em Mucuri-Ba, acompanhado pelo técnico responsável, Senhor Gilberto Araújo, onde ficou conhecendo em detalhes, todo o processo produtivo, iniciando pelo plantio do eucalipto, até a confecção dos produtos finais: Celulose e papel, gerando o relatório e planilhas contidas no CD fl.92, intitulado: *Termo de visita para esclarecimento técnico de materiais*, onde a engenharia de produção, que o acompanhou na visita técnica, detalhou a função de cada item apontado e o seu local de utilização.

Dessa forma, entendo que os dados constantes no processo são suficientes para a sua apreciação, nos termos do artigo 147 do RPAF/99, segundo o qual, deverá ser indeferido o pedido de diligência, quando o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável; for destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia, simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos.

Impende dizer-se ainda, que obedecendo aos requisitos legais, o pedido submete-se unicamente, à decisão dos julgadores, conforme reza a legislação em vigor, não sendo, de igual forma, motivo para a solicitação de ofício, ficando o atendimento ou não do pedido, a eles submetidos.

No mérito, na Infração 01, o Autuado foi acusado de ter utilizado indevidamente crédito fiscal, que não repercutiu em falta de recolhimento do ICMS, devendo a empresa estornar os referidos créditos. Consta que se trata de materiais de uso e consumo, notadamente peças e partes destinadas à manutenção de equipamentos, onde a Autuada creditou-se do ICMS indevidamente, lançando no CIAP, bloco G (controle de crédito do ativo permanente) CFOP 2551. A Infração 02 acusa o autuado de utilização indevida de crédito fiscal, que não repercutiu em falta de recolhimento do ICMS, devendo a empresa estornar os referidos créditos. Consta que se trata de materiais de uso e consumo, notadamente peças e partes destinadas à manutenção de equipamentos, onde a Autuada creditou-se do ICMS indevidamente.

Do exame dos elementos que compõem o presente processo, constato que se trata de matéria recorrente no âmbito deste CONSEF, inclusive, que o autuado já figurou no polo passivo de outra

autuação, envolvendo as mesmas espécies de materiais de que trata o presente lançamento. No caso, trata-se do Auto de Infração nº 269274.0901/09-6, cujo julgamento pela 1ª Câmara de Julgamento Fiscal foi pela procedência da exigência fiscal, consoante o Acórdão CJF Nº 0106-11/13.

O defendente alegou que o Auto de Infração se refere a mercadorias que foram adquiridas no período de expansão da sua capacidade produtiva, no complexo industrial no Município de Mucuri, ou seja, quando estava sendo introduzida uma nova linha de produção, denominada Linha 2, a qual foi feita com base, inclusive por meio dos benefícios do DESENVOLVE Bahia, o que, em seu entendimento, lhe daria direito a utilização dos créditos glosados.

Não acolho este entendimento, por falta de suporte fático e jurídico. Sobre esta alegação, o Autuante esclareceu detalhadamente, que os bens arrolados na presente autuação tiveram a glosa da parcela do ICMS lançada no CIAP, a partir de setembro até dezembro de 2013 (período fiscalizado), consequentemente, como a implantação da linha 2, teve início em 2005 e sua conclusão ocorreu em 2007, não há como se tratar dos mesmos bens, pois a parcela corresponde a fração de 1/48, sendo que de agosto de 2007 a setembro de 2013, são 73 meses, tempo mais que suficiente para creditamento das 48 parcelas lançadas no CIAP referente aos bens utilizados na implantação da linha 2. Constatado que estes fatos possuem suporte na lista de notas fiscais acostadas ao processo, folhas 10/11 (lista completa mídia CD fl. 92), onde foram arroladas as notas dos bens adquiridos em 2012 e 2013, ora apreciados.

Cabe salientar, que nos termos da alínea “b”, inciso I, do artigo 309 do RICMS/12, para as empresas com a atividade econômica da autuada, dão direito a crédito, apenas as mercadorias que possam ser classificadas como: matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem.

Da análise das mercadorias relacionadas no glossário, apensado ao PAF fls.26/91 e na mídia tipo CD fl.92, no presente PAF foram glosados créditos associados a aquisição de bens destinados à construção de imóveis por acesso físico e também peças e partes de equipamentos utilizados em sua manutenção, a exemplo de: tubos, vergalhões, arruelas, buchas, cantoneiras, porcas, abraçadeiras, anéis, arruelas, blocos de concreto, cabos elétricos, eletrocalhas, eletrodutos, gaixetas, joelhos, juntas, bloco de concreto, tubos de pvc, curva, joelho, união meia luva, tomadas, plug de energia, arruelas, parafusos, buchas, reparo de turbina, gaxeta, mancal, anéis de vedação, bobinas, estator, contrapino, flange, cabo de cobre, válvulas, porcas, juntas de vedação, medidor de nível, chapas, grampos etc.

Vale ressaltar, que em nenhum momento a legislação fisco/tributária do Estado da Bahia, até a presente data, contemplou ou contempla o direito ao crédito sobre esse tipo de material, considerado de uso e consumo. O simples fato de vir a integrar o custo de produção, não autoriza gerar direito ao crédito, mesmo porque, uma coisa é compor o custo, como acontece com outras despesas, outra é atender os pré-requisitos previstos para os bens classificados como produtos intermediários, cuja definição decorre de sua natureza e utilização direta no Processo Produtivo, vinculando-se a duas situações distintas e inconfundíveis, assim caracterizadas:

1. ☐ Participa diretamente do processo Produtivo, desgastando-se no decorrer do processo de industrialização, integrando-se totalmente ao produto acabado.
2. ☐ Participa diretamente do processo, sem, contudo, integrar o produto acabado, porém torna-se imprestável ao término de cada processo de produção.

Nessa linha de entendimento, da relação das mercadorias listadas, resta indubitável que o sujeito passivo utilizou indevidamente os créditos a elas associados, agindo com acerto, a fiscalização ao realizar a lavratura do auto de infração ora apreciado.

Comprovado tratar-se de materiais de uso e consumo do estabelecimento, cuja utilização de crédito está prevista a partir de 1º/01/2020, conforme art. 33, I da Lei Complementar nº 87/96, alterada pela LC 138/10, consoante previsto no art. 29, § 1º, II da Lei nº 7.014/96. Comprovado ainda,

produtos adquiridos que se caracterizam como materiais destinados a construção de bens imóveis, por acessão física, cujo crédito fiscal não é autorizada pela legislação do imposto, declaro as infrações 01 e 02 procedentes.

Face ao exposto, entendo que o autuado não trouxe aos autos, qualquer fato ou prova que tivesse o condão de descaracterizar o presente lançamento de ofício.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **217359.0013/18-4**, lavrado contra **SUZANO PAPEL E CELULOSE S/A**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento da multa no valor de **R\$2.281.041,61**, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 21 de agosto de 2019.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – RELATORA

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR